

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 114/2026-T**

**Tema: IRC - Provisão para reparação de danos de carácter ambiental -requisitos;  
Princípio da especialização dos exercícios; Princípio da justiça**

#### **SUMÁRIO:**

- I. O regime da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade prevê que o lucro tributável para efeitos de IRC seja determinado por referência ao resultado líquido do exercício e às variações patrimoniais não refletidas naquele resultado determinados com base na contabilidade, eventualmente corrigido pelos ajustamentos necessários previstos no CIRC, de que os expressamente tipificados nos artigos 39.º e 40.º deste Código são um exemplo.**
- II. A validade contabilística de uma provisão - para reparação de danos de carácter ambiental - não é condição suficiente para a sua dedutibilidade fiscal em sede de IRC, a qual se rege por critérios próprios e autónomos, taxativamente enumerados, precisamente nos artigos 39.º e 40.º, do CIRC.**
- III. A falta de demonstração, pelo sujeito passivo, do cumprimento destes requisitos invalida a dedutibilidade fiscal do gasto associado à provisão, não relevando para o efeito a invocação do princípio da justiça (artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º, da LGT).**
- IV. O princípio da justiça poderá ser uma válvula de escape para o exercício de um direito ou reposição da justiça de uma concreta situação apenas quando a sua invocação não decorra de um ato ou omissão voluntários e se considere intolerável vedar, por razões formais ou processuais, o exercício do direito.**

#### **DECISÃO ARBITRAL**

Os Árbitros Carla Castelo Trindade (Árbitro Presidente), Fernando José da Costa Matos e Marta Jacques Pena (árbitros adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 13/04/2026, acordam no seguinte:

## **I – RELATÓRIO**

1. Em 2 de fevereiro de 2026, a A..., S.A., sociedade comercial com sede na Rua..., ...-... Lisboa, titular do NIPC ... (“Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), ao abrigo do disposto nas alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), tendo em vista:

- a) a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2025..., no montante de € 174.189,40 (cento e setenta e quatro mil, cento e oitenta e nove euros e quarenta cêntimos), do ato de liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., do ato de liquidação de juros de mora n.º 2025..., todos referentes ao exercício de 2022, dos quais resultou um imposto a pagar no montante de € 168.331,02 (cento e sessenta e oito mil, trezentos e trinta e um euros e dois cêntimos);
- b) o reconhecimento do direito à restituição da quantia de € 168.331,02 (cento e sessenta e oito mil, trezentos e trinta e um euros e dois cêntimos) indevidamente paga, e
- c) o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, os signatários que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O presente Tribunal foi constituído no dia 13 de abril de 2026, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do Tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

5. No mesmo dia, o Tribunal arbitral, através de despacho, notificou o dirigente máximo do serviço da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deveria ser remetido ao Tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do CPPT.
6. No dia 15 de maio de 2026, a Requerida apresentou um requerimento a solicitar a prorrogação, pelo período de 10 dias, do prazo para apresentar a sua resposta, o qual foi deferido pelo Tribunal arbitral através de despacho de 20 de maio de 2026.
7. No dia 25 de maio de 2026, a Requerida apresentou a sua resposta, através da qual informou o Tribunal que, por despacho da Subdiretora Geral de IR, proferido por delegação de competências, em 18 de maio de 2026, o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025... e o ato de liquidação de juros compensatórios, referentes ao período de tributação de 2022, foram revogados e anulados, na parte referente ao valor da mais-valia obtida pela Requerente em resultado da operação de cessão da posição contratual do contrato de exploração da concessão mineira denominada de "...", no montante de € 295.724,02, sendo devidos juros indemnizatórios correspondentes ao valor do imposto pago indevidamente. No demais, a Requerida pugnou pela improcedência do PPA.
8. No dia 26 de maio de 2026, o Tribunal, por despacho, determinou, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da cooperação, da boa-fé processual e da descoberta da verdade material, a notificação da Requerida para juntar aos autos, no prazo de 10 (dez) dias, o *"despacho da Subdiretora-Geral IR, proferido por subdelegação de competências e datado de 18 de maio de 2026"*, nos termos do qual *"foi parcialmente anulado o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2025 ... e o ato de liquidação de juros compensatórios, na parte correspondente, referente ao período de tributação de 2022, sendo devidos juros indemnizatórios correspondentes ao valor do imposto pago indevidamente"*, tendo, ainda, notificado a Requerente para, querendo, no prazo de 10 (dez) dias, contado da junção aos autos do requerimento da Requerida em cumprimento do referido despacho, exercer o contraditório quanto ao teor do referido documento.
9. No dia 28 de maio de 2026, a Requerida, através de requerimento, veio juntar aos autos o despacho de revogação parcial proferido pela Subdiretora Geral de IR, por delegação de competências.
10. No dia 9 de junho de 2026, a Requerente, através de requerimento, veio requerer (i) a inutilidade superveniente (parcial) da lide, na parte referente à correção relativa ao projeto "...", no valor de €

295.724,02, com custas a cargo da AT, (ii) o prosseguimento da instância no que concerne à correção, efetuada pela AT, referente às provisões constituídas e não aceites fiscalmente, no valor de € 344.284,57, e (iii) a junção aos autos de 3 documentos.

**11.** Por despacho de 11 de junho de 2026, o Tribunal admitiu a junção aos autos dos documentos apresentados pela Requerente e notificou a Requerida para, querendo, no prazo de 10 dias, exercer o contraditório sobre o teor dos referidos documentos.

**12.** No dia 25 de junho de 2026, a Requerida apresentou um requerimento mediante o qual desconsiderava a importância dos documentos juntos pela Requerente para afastar a legalidade da liquidação sindicada.

**13.** Em 15 de julho de 2026, o Tribunal, atendendo à desnecessidade de produção de prova testemunhal e ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT, dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, e notificou as partes, da faculdade de apresentarem alegações escritas, por prazo simultâneo de 15 (quinze) dias contados da data da notificação do presente despacho.

**14.** No despacho referido no ponto anterior, o Tribunal notificou a Requerente para proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente, no mesmo prazo, e comunicar tal pagamento ao CAAD, tendo, igualmente, informado que a decisão arbitral seria proferida até ao dia 13 de outubro de 2026.

**15.** Nos dias 11 e 15 de setembro de 2026, a Requerente e a Requerida apresentaram alegações, respetivamente, reiterando, ambos, no essencial, os fundamentos já vertidos no PPA e resposta apresentados nos presentes autos.

## **II - POSIÇÃO DAS PARTES**

### **Posição da Requerente**

A Requerente é uma sociedade de capitais exclusivamente públicos, detida a 100% pelo Estado através da Direção Geral do Tesouro e Finanças, que atua em regime de serviço público sem fins lucrativos como concessionária exclusiva na recuperação ambiental de áreas mineiras degradadas (Decreto-Lei

n.º 198-A/2001, de 6 de julho), atuando também subsidiariamente na exploração de massas minerais desde 2019.

Nos últimos 22 anos, desenvolveu trabalhos de recuperação ambiental de antigas áreas mineiras abandonadas realizados como concessionária do Estado, em exclusivo, nos termos do citado Decreto-Lei, especificamente, desenvolvendo o Projeto de Execução e Empreitada de Remediação Ambiental da Área Mineira da ... que decorreu entre o mês de setembro de 2011 e o mês de novembro de 2013, data em que se procedeu à sua receção provisória. Este projeto teve como objetivo corrigir o passivo ambiental resultante da antiga extração de urânio, restabelecer a qualidade ambiental, hidrológica e ecológica da área envolvente e assegurar a proteção de saúde pública das populações locais.

Em 2016, verificaram-se anomalias significativas no sistema de impermeabilização que provocaram o deslizamento de terras, a rutura da tela de impermeabilização e o esvaziamento súbito da albufeira, com danos relevantes nas infraestruturas a jusante. Nesta sequência, tendo em conta as análises e estudos efetuados, foi elaborado um Projeto de Execução para a Empreitada de Correção dos Defeitos de Obra na Área Mineira da ..., devido à essencialidade desta componente da empreitada para o fornecimento do Sistema de Distribuição de Água para Rega para uso agrícola.

Tratando-se de defeitos de obra verificados durante o período de garantia, a Requerente notificou o consórcio empreiteiro para proceder à respetiva correção. Porém, as empresas que constituíam esse consórcio encontravam-se em situação de insolvência, impossibilitando a execução dos trabalhos de reparação.

Nestas circunstâncias, a Requerente acionou as garantias bancárias emitidas pelo Banco B..., S.A. e pela C..., S.A., tendo recebido o valor de € 543.319,64 (quinhentos e quarenta e três mil e trezentos e dezanove euros e sessenta e quatro centimos), o qual não se revelou suficiente para fazer face à totalidade dos custos necessários à correção dos defeitos e reposição funcional da obra. A Requerente viu-se obrigada a utilizar fundos próprios para concluir a Empreitada de Correção dos Defeitos de Obra, assegurando o restabelecimento das condições ambientais e de segurança exigidas, bem como o cumprimento das obrigações assumidas junto das autoridades locais, relativas ao sistema de distribuição de água para rega.

Em 26 de agosto de 2022 foi formalizado um contrato de empreitada de correção na Reserva da Água da ..., no valor de € 735.699,90, e outro para fiscalização da obra, no valor de € 68.784,60, cujos trabalhos consistiram na desarborização e limpezas de terras existentes no interior da reserva de água, bem como de chaminés, remoção de telas e de geotêxtil, selagem das chaminés, preparação do terreno para implantação de reservatório de águas e muro de gabiões e abertura de valas periféricas para o esvaziamento sequencial das lagoas.

Até 30 de setembro de 2022, a Requerente incorreu em gastos, por conta da aludida obra, na importância de € 83.119,71, tendo aquela estimado um custo total para a obra em € 887.604,21, correspondente à soma dos valores acima referidos (€ 735.699,90 + € 68.784,60 + € 83.119,71).

Nesta sequência, a Requerente constituiu uma provisão resultante da execução dos trabalhos para correção dos defeitos da obra na Reserva de Água ..., no valor de € 344.284,57 que foi contabilizada, no ano de 2022, na conta 67801 – *Provisão Obras ...* – por crédito da conta 298015 – *Provisão Obras ...* .

A Requerente, no ano de 2023, suportou efetivamente os gastos no valor € 344.284,57, decorrentes da realização dos trabalhos para a correção dos defeitos da aludida obra.

Em relação à posição da AT de não aceitar fiscalmente a referida provisão, por entender não se encontrarem preenchidos os requisitos conjugados dos artigos 39.º, n.º 1, alínea d), e 40.º, ambos do CIRC, a Requerente defende que:

- A provisão respeitava os requisitos contabilísticos (Norma Contabilística e de Relato Financeiro ou “NCRF” 21) e visava reparar danos ambientais, pelo que enquadrava-se na alínea d) do artigo 39.º, n.º 1, do CIRC (alterada pela Lei 82-D/2014, que estendeu este tipo de provisão a todos os setores);
- A AT não pode ignorar que os custos no valor de € 344.284,57 vieram a concretizar-se em 2023;
- Só após a notificação do Relatório Final de Inspeção Tributária é que tomou conhecimento de que a AT não iria aceitar fiscalmente esta provisão;
- A Requerente já não pode corrigir a situação no ano de 2023 (por caducidade dos prazos de reação à autoliquidação de 2023), pelo que ficaria impossibilitada de deduzir um custo que efetivamente suportou, sendo tributada por um rendimento que nunca obteve;

- Tal constitui uma violação dos princípios constitucionais da legalidade dos impostos e do rendimento real (artigos 103.º, n.º 2, 104.º, n.º 2, da CRP);
- O princípio da justiça (artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º, da LGT) prevalece sobre o princípio da especialização dos exercícios;
- Tendo presente jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e do CAAD, quando não há prejuízo para o erário público e não há omissão voluntária/intencional com vista à transferência de resultados entre exercícios, o custo efetivo deve ser aceite, independentemente do exercício em que foi contabilizado;
- A situação não resultou de qualquer comportamento da Requerente com o intuito de retirar qualquer benefício da operação, sendo que a AT retém em seu poder um imposto ao qual não tem direito, violando os princípios constitucionais da legalidade, da tributação pelo rendimento real e da justiça.

**POR SEU TURNO,**

### ***Posição da Requerida***

A Requerida rebate os argumentos da Requerente, invocando, quanto à correção relativa à provisão constituída, no exercício de 2022, pelo valor de € 344.284,57 para a reparação de danos ambientais, que tal reconhecimento seguiu corretamente a NCRF 21, pelo que, não constitui qualquer erro contabilístico. A questão em análise nos presentes autos cinge-se à dedutibilidade fiscal do gasto contabilístico resultante da constituição daquela provisão.

O regime da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, prevista no artigo 17.º, do CIRC, do qual resulta a determinação do lucro tributável para efeitos de IRC, tem, como regra, que a primeira segue a segunda, ressalvados alguns ajustamentos ao resultado líquido apurado pela contabilidade consagrados no CIRC. Cita jurisprudência do STA sobre a articulação entre a normalização contabilística e o apuramento do rendimento real (artigo 104.º, n.º 2, da CRP).

No que respeita à aceitabilidade de gastos resultantes da constituição de uma provisão, ainda que reconhecida de acordo com o normativo contabilístico, o n.º 1 do artigo 39.º do CIRC é taxativo, sendo fiscalmente dedutíveis apenas as provisões que se enquadrem numa das alíneas do preceito. No caso, estando em causa uma provisão constituída nos termos da alínea d), referente à reparação de danos ambientais, exige-se o cumprimento cumulativo dos requisitos do artigo 40.º, n.º 3, do CIRC — nomeadamente um plano previsional de encerramento da exploração e a constituição de um fundo representado por investimentos financeiros. Considera a AT que estes requisitos não foram demonstrados nem em sede inspetiva nem no PPA.

Invocando jurisprudência do Tribunal Constitucional, afasta a aplicação do princípio da justiça como fundamento da derrogação pretendida pela Requerente, já que este princípio pressupõe uma solução normativa "absolutamente inaceitável", o que não se verifica pelo mero incumprimento pela própria Requerente de exigências legais.

Para a Requerida:

- a) Não se está perante um erro contabilístico quando a Requerente reconheceu como gasto do exercício de 2022, a provisão para a reparação de danos de carácter ambiental;
- b) Não se pode assumir como certo que a Requerente julgava estarem preenchidos os requisitos necessários para que aquela fosse aceite fiscalmente, nos termos do artigo 39.º, n.º 1, alínea d), e 40.º, ambos do CIRC;
- c) O n.º 3 do artigo 40.º do CIRC exige um *“plano previsional de encerramento da exploração”* e a *“constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros”* que não existem ou que a Requerente nunca apresentou;
- d) Não está aqui em causa se o *“plano previsional”* ou o *“fundo”* estaria ou não bem elaborado/constituído, onde o critério subjetivo poderia originar posições divergentes;
- e) O que está em causa é a não apresentação em sede de inspeção tributária ou nos presentes autos daquele *“plano previsional”* e daquele *“fundo”*, pelo que a Requerente fez *“tábua rasa”* àquela exigência legal;
- f) Desconhece se a Requerente já incorreu (em exercícios posteriores) nos gastos para os quais constituiu provisão contabilística em 2022.

Os gastos em causa não eram imprevisíveis nem desconhecidos (foram reconhecidos precisamente porque previsíveis), uma vez que a Requerente constituiu a provisão no sentido de contrabalançar gastos estimados e atuais (as obras foram consignadas no ano de 2022), sendo, assim, de provável ocorrência futura (conforme leitura dos contratos de empreitada e fiscalização, os gastos iriam ocorrer considerando as medições das obras e os trabalhos realmente executados). Como tal, não se aplica a exceção ao princípio da especialização de exercícios, previsto no artigo 18.º, n.º 2, do CIRC.

Se se desconsiderar o princípio da especialização dos exercícios, total ou parcialmente, ou se se lhe sobrepuerem considerações tidas por superiores, então reduz-se, ou pode eliminar-se até a própria justificação para a constituição de imparidades (no caso dos autos, para a constituição de provisões).

O legislador deu ao princípio de especialização dos exercícios (regime do acréscimo ou da periodização económica), quando sabendo-o ser um dos princípios basilares da contabilidade, ainda assim, o legislador fez questão de o incorporar nas regras do IRC, através do artigo 18.º, do CIRC.

A Requerente, pretende gozar de uma exceção, na aplicação do princípio da especialização dos exercícios, previsto no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, porque, por sua culpa, não cuidou em respeitar as regras (o artigo 40.º, do CIRC) para se admitir o gasto com a provisão constituída em 2022.

O princípio da especialização dos exercícios é de aplicação universal sendo que o mesmo, não pode só condicionar e regular a intervenção da AT, como deve igualmente condicionar e regular a atuação do sujeito passivo.

A alegação da ausência de prejuízo para o erário público é irrelevante para permitir a derrogação daquele princípio, sendo que se o impacto para o erário público fosse relevante, caberia à Requerente prová-lo, o que não fez.

### **III. SANEAMENTO**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **Fundamentação da matéria de facto dada como provada e como não provada**

Em sede de matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo aquilo que é alegado pelas partes, competindo-lhe, isto sim, seleccionar os factos que têm relevância para a tomada da decisão final e, relativamente a estes, fixar os que estão provados e os que devem ser considerados como não provados, nos termos dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, e 670.º, n.º 3, do CPC, que aqui são aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A sua relevância jurídica para a decisão é estabelecida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de Direito, face ao disposto no artigo 596.º, do CPC, aplicável por força do estabelecido no artigo 29º, nº 1, alínea e), do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão a partir do exame e avaliação dos meios de prova disponíveis carreados para o processo e de acordo com as regras da experiência, em conformidade com o artigo 670.º, n.º 3, do CPC.

Atento o que se deixou expresso, e tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental constante dos autos, no pedido de pronúncia arbitral e nas alegações da Requerente e da Requerida, no processo administrativo e requerimentos oferecidos pelas partes, os elementos factuais

carreados para o processo, na medida em que a sua adesão à realidade não foi questionada, o Tribunal deu como provados os factos infra indicados.

**a. Factos dados como provados**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente iniciou a sua atividade a 18 de junho de 1986 e é uma pessoa coletiva de direito privado com capitais exclusivamente públicos, integrada no Sector Empresarial do Estado e detida a 100% (cem por cento) pelo Estado Português, através da Direção Geral do Tesouro e Finanças - cfr. Doc. n.º 4 do PPA e facto não controvertido;
- B.** A Requerente encontra-se inscrita pelo exercício da atividade principal de *“Atividades de Engenharia e Técnicas Afins”*, CAE 71120 (REV 4), e secundária de *“Valorização de Resíduos Não Metálicos”*, CAE 38215 (REV 4) – cfr. Doc. n.º 4 do PPA;
- C.** A Requerente tem por objeto *“[a] realização de estudos e a prestação de serviços nos domínios da geociências, ciências da engenharia e do ambiente natural, em particular no que se refere à recuperação ambiental de áreas mineiras degradadas pela exploração de recursos minerais, o exercício, por si ou em associação, de atividades de prospeção, pesquisa e exploração de recursos minerais; a gestão de patrimónios imobiliários e das participações sociais cuja titularidade lhe pertença ou cujos poderes de gestão lhe hajam sido conferidos; bem como a realização de outras atividades industriais, comerciais e de serviços, quer diretamente quer em associação com terceiros, conexas com as atividades anteriores.”* - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;
- D.** A Requerente exerce a sua atividade em regime de serviço público, no âmbito da concessão para a recuperação ambiental das áreas mineiras degradadas, atribuída pelo Decreto-Lei n.º 198-A/2001, de 6 de julho – cfr. facto não controvertido;
- E.** A Requerente atua como operador setorial de referência, assumindo, como concessionária em regime exclusivo, um papel de relevo na elaboração e condução de projetos de recuperação ambiental de zonas degradadas por antigas explorações mineiras abandonadas, e desde 2019, a título subsidiário, em explorações de massas minerais, exercendo, ainda, por si ou em associação, atividades de

prospecção, pesquisa e valorização de recursos minerais - cfr. Doc. n.º 4 do PPA e facto não controvertido;

**F.** Nos últimos 22 (vinte e dois) anos, a Requerente desenvolveu trabalhos de recuperação ambiental de antigas áreas mineiras abandonadas realizados como concessionária do Estado, em exclusivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 198-A/2001, de 6 de julho – cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**G.** No âmbito da sua missão pública, a Requerente desenvolveu o Projeto de Execução e Empreitada de Remediação Ambiental da Área Mineira ..., que decorreu entre o mês de setembro de 2011 e o mês de novembro de 2013, data em que se procedeu à sua receção provisória - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**H.** O aludido Projeto teve como objetivo corrigir o passivo ambiental resultante da antiga extração de urânio, restabelecer a qualidade ambiental, hidrológica e ecológica da área envolvente e assegurar a proteção de saúde pública das populações locais - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**I.** Em 2016, verificaram-se anomalias significativas no sistema de impermeabilização que provocaram o deslizamento de terras, a rutura da tela de impermeabilização e o esvaziamento súbito da albufeira, com danos relevantes nas infraestruturas a jusante - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**J.** Nesta sequência, tendo em conta as análises e estudos efetuados, foi elaborado um Projeto de Execução para a Empreitada de Correção dos Defeitos de Obra na Área Mineira ..., devido à essencialidade desta componente da empreitada para o fornecimento do Sistema de Distribuição de Água para Rega para uso agrícola - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**K.** A Requerente, por se tratar de defeitos de obra, verificados durante o período de garantia, notificou o consórcio empreiteiro para proceder à respetiva correção - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**L.** As empresas/sociedades que integravam o consórcio encontravam-se em situação de insolvência, impossibilitando a execução dos trabalhos de reparação - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**M.** Em consequência, a Requerente acionou as garantias bancárias emitidas pelo Banco B..., S.A. e pela C..., S.A., tendo recebido o valor de € 543.319,64 (quinhentos e quarenta e três mil e trezentos e dezanove euros e sessenta e quatro centimos) - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA;

**N.** O valor destas garantias bancárias não se revelou suficiente para fazer face à totalidade dos custos necessários à correção dos defeitos e reposição funcional da obra - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA;

**O.** A Requerente utilizou fundos próprios para concluir a Empreitada de Correção dos Defeitos de Obra, assegurando o restabelecimento das condições ambientais e de segurança exigidas, bem como

o cumprimento das obrigações assumidas junto das autoridades locais, relativas ao sistema de distribuição de água para rega - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA;

**P.** No dia 13 de agosto de 2022, foi celebrado um contrato de fiscalização, cooperação de segurança e acompanhamento ambiental da empreitada de correção de defeitos de obra na Reserva de Água da ..., entre a Requerente e a sociedade D..., Lda., no valor de € 68.784,60 (sessenta e oito mil setecentos e oitenta e quatro euros e sessenta cêntimos) - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA;

**Q.** Em 26 de agosto de 2022 foi formalizado um contrato de empreitada de correção na Reserva da Água ... entre a Requerente e o fornecedor E..., Lda., no montante de € 735.699,90 (setecentos e trinta e cinco mil seiscentos e noventa e nove euros e noventa cêntimos) - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA;

**R.** A consignação da obra na Área Mineira da ... ocorreu a 19 de setembro de 2022 -cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**S.** Os trabalhos desenvolvidos consistiram na desarborização e limpezas de terras existentes no interior da reserva de água, bem como de chaminés, remoção de telas e de geotêxtil, selagem das chaminés, preparação do terreno para implantação de reservatório de águas e muro de gabiões e abertura de valas periféricas para o esvaziamento sequencial das lagoas – cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**T.** A 30 de setembro de 2022, a A... já havia incorrido em gastos, por conta da aludida obra, na importância de € 83.119,71 (oitenta e três mil e cento e dezanove euros e setenta e um cêntimos). - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA;

**U.** A Requerente estimou o custo total da obra em € 887.604,21 (oitocentos e oitenta e sete mil seiscentos e quatro euros e vinte e um cêntimos) - cfr. Anexo 11, do Doc. n.º 4 do PPA ;

**V.** A Requerente constituiu uma provisão, resultante da execução dos trabalhos para correção dos defeitos da obra na Reserva de Água ..., no valor de € 344.284,57 (trezentos e quarenta e quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros e cinquenta e sete cêntimos), a qual foi contabilizada, em 2022, na conta 67801 – Provisão Obras... – por crédito da conta 298015 – Provisão Obras ...- cfr. Anexo 5, do Doc. n.º 4 do PPA;

**W.** Em 2023, a Requerente suportou gastos/custos no montante de € 344.284,57 (trezentos e quarenta e quatro mil duzentos e oitenta e quatro euros e cinquenta e sete cêntimos), decorrentes da realização dos trabalhos para correção dos defeitos da aludida obra – cfr. documentos juntos com o requerimento da Requerente de 9 de junho de 2026;

**X.** A Requerente foi alvo de uma ação inspetiva externa, realizada ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2024..., referente ao exercício de 2022, de âmbito parcial de IRC e de Imposto sobre o Valor Acrescentado, para efeitos de controlo do cumprimento de obrigações tributárias do referido exercício, por parte daquela – cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**Y.** No âmbito da ação inspetiva identificada no ponto anterior, foi elaborado um projeto de Relatório de Inspeção Tributária, que considerou estarem verificadas as seguintes incorreções em matéria fiscal, em sede de IRC:

**«I.a.1. Ao lucro tributável**

**I.4.1.1. Provisões não aceites fiscalmente**

*As provisões constituídas para fazer face a correção de defeitos na Obra da Reserva de Água ..., no montante de € 344.284,57 não cumprem com os requisitos conjugados da alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º e do artigo 40.º ambos do CIRC, pelo que são acrescidas para efeitos da determinação do resultado fiscal.*

**I.4.1.2. Mais-valias e menos-valias**

*Alienação dos direitos da exploração mineira do Projeto ...*

*Celebrou em 2022 com a F..., S.A., NIPC..., um contrato de cedência dos direitos de exploração mineira do Projeto ..., pelo valor de e 11 612 571,50 (acrescido de IVA) dos quais € 8 112 571,50 (acrescidos de IVA) foram recebidos na data do contrato e reconhecidos como rendimentos do exercício. Os restantes € 3 500.000,00 constituem um proveito contingente nos termos da NCRF 21, em virtude de permanecerem condicionados ao início da produção comercial de minério, pelo que apenas serão reconhecidos se e quando aquela ocorrer e também de acordo com o regime da periodização económica patente que no Anexo ao diploma que aprovou o SNC, quer na estrutura concetual do SNC, quer ainda do CIRC.*

*Para efeitos de cálculo da mais-valia daqui resultante, os valores de aquisição da concessão do ... foram considerados pela sua totalidade (€ 911.349,93), apesar de o valor de realização de € 8.112.571,50 representar 69,86025016% do valor total do contrato celebrado com a F....*

*De acordo com o mesmo regime, a parte correspondente àquele restante apenas deverá integrar o custo de aquisição na demonstração de resultados se e quando ocorrer o facto que gerar o rendimento a que está adstrita pelo que, para cálculo da mais-valia fiscal, deverá ser expurgado dos valores de aquisição a quota parte correspondente ao rendimento contingente de € 3.500.000,00, obtendo-se para 2022 um valor de aquisição de € 636.671,37, que depois de ajustado pelos coeficientes de desvalorização monetária aplicáveis a bens e direitos alienados em 2022 é de € 705.971,13*

*O recálculo da mais-valia fiscal implica que o valor declarado de € 7.117.876,34 seja corrigido para 7.413.600,36, sendo o acréscimo de € 295.724,02*

*I.4.1.3. Correção total*

*Considerando:*

- *As provisões não aceites fiscalmente no valor de € 344.284,57;*
- *o ajustamento aos valores da concessão mineira do ... cujo impacto na mais-valia fiscal é no montante de € 295.724,02*
- **Total= € 640.008,59**

*Promovem-se as devidas correções ao Quadro 07 da Declaração Modelo 22, em resultado das quais o lucro tributável declarado de € 6.159.818,99 é corrigido para € 6.799.827,58 e a matéria coletável para € 6.401.732,65. (...)» – cfr. Doc. n.º 5 do PPA;*

**Z.** A Requerente foi notificada, via correio eletrónico, no dia 8 de outubro de 2025, do projeto de Relatório de Inspeção Tributária e para, querendo, exercer o direito de audição prévia – cfr. Anexo 15 do Doc. n.º 4 do PPA;

**AA.** A Requerente exerceu o direito de audição em 22 de outubro de 2025 – cfr. Anexo 15, do Doc. n.º 4 do PPA;

**BB.** Posteriormente, a Requerente foi notificada do Relatório final de Inspeção Tributária, que confirmou as conclusões e correções propostas no aludido Projeto - cfr. Doc. n.º 4 do PPA;

**CC.** A Requerente foi notificada da liquidação adicional do IRC n.º 2025..., da liquidação de juros compensatórios n.º 2025..., da liquidação de juros de mora n.º 2025..., todas referentes ao exercício de 2022, das quais resultou um imposto a pagar no montante de € 168.331,02 (cento e sessenta e oito mil, trezentos e trinta e um euros e dois cêntimos) – cfr. Doc. n.º 1, 2 e 3 do PPA ;

**DD.** No dia 18 de novembro de 2025, a Requerente procedeu ao pagamento do valor de € 168.331,02 (cento e sessenta e oito mil e trezentos e trinta e um euros e dois cêntimos) – cfr. Doc. n.º 6 do PPA;

**EE.** No dia 2 de fevereiro de 2026, a Requerente apresentou, junto do CAAD, o PPA que deu origem ao presente processo – cfr. sistema de gestão processual do CAAD;

**FF.** No dia 18 de maio de 2026, a Subdiretora Geral de IR, por delegação de competências, proferiu despacho com o seguinte teor: *“Anulo parcialmente os atos nos termos propostos”* - cfr. Documento junto pela Requerida no requerimento de 27 de maio de 2026;

**GG.** O despacho referido no ponto anterior concordou com a informação da Chefe de Divisão da Direção de Serviços do IRC, de 17.05.2026, nos termos da qual *“concordo com a proposta de anulação parcial da liquidação adicional de IRC, referente ao período de tributação de 2022, objeto imediato do*

*presente pedido arbitral, sendo devidos juros indemnizatórios, nos termos e com os fundamentos propostos na presente informação.” - cfr. Documento junto pela Requerida no requerimento de 27 de maio de 2026;*

**HH.** Nessa informação da Chefe de Divisão da Direção de Serviços do IRC é expresso que *“consideramos que a Requerente andou bem, quando calculou e reconheceu contabilisticamente a mais valia contabilística pela diferença entre o valor recebido pela cessão do direito de explorar a mina (€8.112.571,50) e o valor (total) da quantia escriturada (€911.349,97) (...) Em conclusão, a Requerente ao ter apurado corretamente valores contabilísticos que serviram de base ao apuramento da mais valia contabilística e ao não ter sido relatado pelos SIT nenhuma incoerência na aplicação, por parte da Requerente, das regras previstas no regime das mais-valias e menos-valias fiscais realizadas, somos da opinião que os valores declarados pela Requerente, devem ser mantidos, devendo ser anulada a correção em apreço. (...) O direito a juros indemnizatórios depende do preenchimento dos requisitos, constantes do artigo 43.º da LGT: existência de erro no ato de liquidação, que tal erro seja imputável à AT, e que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. (...) Nestes termos, entende-se que o ato de liquidação ora contestado, padece de erro imputável à AT, NA PARTE CORRESPONDENTE À CORREÇÃO AO VALOR DE MAIS VALIAS FISCAIS DECLARADAS, resultando na proposta de anulação parcial daquele ato, todavia, só sendo devidos os juros indemnizatórios referentes ao imposto pago em excesso, relativamente ao período de tributação de 2022.” - cfr. Documento junto pela Requerida no requerimento de 27 de maio de 2026;*

**II.** No dia 25 de maio de 2026, a Requerida informou o Tribunal arbitral que a liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral foi parcialmente revogada através do despacho identificado na alínea FF. *supra* – cfr. Resposta apresentada pela Requerida;

**JJ.** No dia 9 de junho de 2026, a Requerente, através de requerimento, veio requerer, por um lado, a inutilidade superveniente parcial da lide, na parte correspondente ao valor revogado, na parte referente à correção relativa ao projeto “...”, no valor de € 295.724,02, com custas a cargo da AT, e por outro, o prosseguimento da instância em relação à correção, efetuada pela AT, referente às provisões constituídas e não aceites fiscalmente, no valor de € 344.284,57– cfr. Requerimento apresentado pela Requerente.

**b. Factos dados como não provados.**

Com relevo para a decisão, inexistem factos não provados.

## **V – DO DIREITO**

### **A. Da revogação parcial da liquidação e da inutilidade superveniente da lide**

Nos termos do artigo 55.º, da LGT, a Requerida exerce as suas atribuições *“de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade”*.

O princípio da legalidade tributária abrange a própria liquidação dos tributos, pelo que a Requerida não só pode, como deve corrigir atos de liquidação que reconheça como ilegais ou errados.

O ato de liquidação de IRC sindicado nos presentes autos foi objeto de revogação parcial pela Requerida após a constituição do Tribunal Arbitral, na parte referente à correção relativa ao projeto “...”, no valor de € 295.724,02, através de despacho proferido em 18 de maio de 2026 pela Subdiretora Geral de IR, comunicado ao Tribunal pela Requerida na sua resposta e confirmado através de requerimento datado de 27 de maio de 2026.

A Requerida eliminou, assim, por ato superveniente, o segmento da liquidação que constituía objeto da pretensão da Requerente relativa à alienação dos direitos de exploração mineira referentes ao referido projeto “...”, acolhendo-a substancialmente.

Nestes termos, quanto a este segmento do ato de liquidação entretanto revogado, deixou de subsistir objeto útil de pronúncia, uma vez que a Requerida procedeu, por sua iniciativa, à anulação parcial da liquidação nessa parte, acolhendo, na substância, a pretensão deduzida pela Requerente quanto aos moldes de apuramento da mais-valia fiscal decorrente da referida alienação.

De resto, a Requerente, no seu requerimento datado de 7 de junho de 2026, reconheceu expressamente que, *“o ato de revogação parcial torna parcialmente inútil o prosseguimento da presente lide, na exata medida do valor revogado em relação à liquidação aqui impugnada, ou seja, na parte referente à correção, efetuada pela AT, relativa à operação de cessão da posição contratual do contrato de exploração da concessão mineira, denominada de “...”. (...) Isto porque, o fim visado pela Requerente foi parcialmente atingido, no que a esta parte respeita, por outro meio, fora do âmbito do respetivo processo, embora na sua pendência. (...) Nestes termos, verifica-se a inutilidade superveniente parcial da lide, na parte correspondente ao valor revogado, em relação à liquidação ora em crise, o que, desde já, se requer, ao abrigo do disposto no artigo 277.º, alínea e), do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), (...) com custas pela AT, nos termos do disposto no artigo 536.º, n.ºs 3 (última parte) e 4, ambos do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, porquanto foi esta que deu causa à presente ação, tendo apenas comunicado a revogação parcial do ato de liquidação em apreço, após a constituição do Tribunal Arbitral”*.

Por conseguinte, em relação a esta parte da liquidação impugnada pela Requerente e revogada pela Requerida, inexistente, nesta fase, objeto processual sobre o qual deva pronunciar-se o Tribunal arbitral, de tal modo que carece de sentido útil a manutenção da instância.

Relativamente a esta temática, pronunciou-se o STA, em 30 de julho de 2014, no acórdão proferido no processo n.º 0875/14, nos seguintes termos: *“A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”*.

Em idêntico sentido, referem Lebre de Freitas, Rui Pinto e João Redinha, Código de Processo Civil Anotado, Volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, p. 555, que *“(...) a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a*

*solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por já ter sido atingido por outro meio”.*

Conforme esclarece a decisão arbitral proferida no processo 302/2025-T, “[a] inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide, atualmente prevista no artigo 277.º al. e), do CPC, dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo.

(...)

*Deste modo, a instância extingue-se porque se tornou inútil ou impossível o seu prosseguimento: verificado o facto, o tribunal não conhece do mérito do PPA formulado, antes se limitando a declarar aquela extinção, sem prejuízo depois do apuramento do montante de imposto a pagar.”*

Em face do exposto, verificando-se a inutilidade superveniente da lide, na parte da liquidação de IRC, referente ao ano de 2022, revogada pela Requerida e em relação à qual à Requerente já obteve a satisfação dos efeitos pretendidos com o seu pedido, determina-se consequentemente a extinção da instância nesta parte, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 277.º, alínea e), do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, mantendo-se na íntegra a utilidade da lide apenas quanto ao segmento desta liquidação de imposto alusivo à correção referente à provisão não aceite para efeitos fiscais respeitante à reparação de danos ambientais.

#### **B. Da provisão constituída pela Requerente associada à reparação de danos ambientais**

Coloca-se a questão de saber se a provisão constituída pela Requerente no exercício de 2022 no valor de € 344.284,57 para a reparação de danos ambientais reúne as condições para ser aceite como gasto dedutível fiscalmente.

Vejamos.

#### ***Das provisões na contabilidade***

O tratamento contabilístico das provisões encontra-se no Sistema de Normalização Contabilística (“SNC”) designadamente na NCRF 21 - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, cujo objetivo, segundo o § 1, é *“prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes”*.

Sendo definido, o conceito de *“provisão”* no §8 da NCRF 21 como *“um passivo de tempestividade ou quantia incerta”*, a qual só deve ser reconhecida, segundo o §13 da referida NCRF quando, cumulativamente:

- a) Uma entidade tenha uma obrigação presente, legal ou construtiva, como resultado de um acontecimento passado;
- b) Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Em conformidade com o § 22 da NCRF 21, *“para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota”*.

Já o § 23 da NCRF 21 estipula que *“Quando houver várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias de produtos ou contratos semelhantes), a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinada considerando-se a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão, se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos”*.

As provisões são, assim, passivos incertos, devendo ser reconhecidas apenas quando for mais provável do que não o exfluxo de recursos e possa ser efetuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

A obrigação presente poderá resultar da própria atividade desenvolvida pela empresa que obriga a que esta execute qualquer reparação nos inventários vendidos ou prestações de serviços efetuadas a clientes, durante um período estabelecido, após venda ou conclusão e entrega. Este período poderá variar em função de qualquer obrigação legal ou construtiva (política adotada pela entidade).

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, devendo ter em consideração o disposto nos § 35 a 52 da NCRF 21.

De acordo com o § 37 da NCRF 21, *“as estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas por julgamentos, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes”*.

Segundo o Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados proferido no processo n.º PT28080, de 14/08/2024, sob o tema “Provisões para riscos e encargos”, *“a estimativa da provisão para garantias a clientes poderá ser efetuada tendo por base o histórico (se existir) dos encargos normalmente incorridos com as reparações no âmbito da garantia. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.*

*Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação, conforme disposto no parágrafo 45 da NCRF 21. Atendendo a que os encargos com garantias prestadas aos clientes se poderão estender por vários períodos contabilísticos, haverá que registar o correspondente passivo (e gasto) pelo respetivo valor presente, atualizando os custos que se estimam incorrer durante o período da garantia para o momento presente.*

*Os encargos a ter em conta com a garantia prestada ao cliente deverão ser os encargos que efetivamente se irão incorrer com a reparação de algum aspeto relacionado com o inventário vendido ou pela prestação de serviços efetuada, incluindo-se dispêndios com deslocações e estadas, mão-de-obra utilizada, materiais aplicados, subcontratos, entre outros.*

*Em conformidade com o disposto no parágrafo 58 da NCRF 21, as provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.*

*Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro, conforme estabelecido no parágrafo 59 da NCRF 21.*

*De acordo com os parágrafos 60 e 61 da NCRF 21, uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida”.*

No caso em apreço, a Requerente constituiu uma provisão resultante da execução dos trabalhos para correção dos defeitos da obra na Reserva de Água ..., no valor de € 344.284,57, que contabilizou, no ano de 2022, na conta 67801 – Provisão Obras...— por crédito da conta 298015 – Provisão Obras ... . Esta provisão foi reconhecida como gasto contabilístico a contribuir para o resultado contabilístico nesse período de tributação.

Constituição e reconhecimento desses que, do ponto de vista contabilístico, se mostram corretos e adequados— algo que é, aliás, confirmado pela Requerida na sua Resposta.

Todavia, a questão que se coloca é a de saber se os gastos tidos com a referida provisão devem ou não ser dedutíveis fiscalmente.

Vejamos, então, o que nos referem, quanto a esta matéria, as normas fiscais.

### ***Das provisões e da sua dedutibilidade fiscal***

O tema das provisões encontra respaldo no CIRC, designadamente no artigo 39.º do qual resulta, com interesse, na sua alínea d) do n.º 1 e do n.º 2, em vigor à data dos factos, sob a epígrafe “*provisões fiscalmente dedutíveis*” que:

*“1 - Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:*

*d) As constituídas com o objetivo de fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável e após a cessação desta.*

*2 - A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.”.*

Em anotação a este artigo esclarecem SANDRA VIEIRA E VITOR DUARTE<sup>1</sup>, que este preceito “*enumera de modo taxativo as provisões fiscalmente relevantes – ou seja, os gastos fiscais decorrentes de responsabilidades cuja natureza se encontre claramente definida e que, no final do período de tributação (n.º 2), ainda que de verificação provável ou certa, comportem algum grau de incerteza quanto ao seu montante ou data de ocorrência.*

*Assim, não são dedutíveis para efeitos fiscais - pelo que, quando refletidas no resultado líquido do período de tributação, devem ser acrescidas para efeitos de determinação do lucro tributável - quaisquer provisões que não se encontrem expressamente previstas neste artigo (v.g. provisões para reestruturação).*

*As provisões dedutíveis para efeitos fiscais e que nessa medida concorrem para a formação do lucro tributável são as seguintes (cfr. n.º 1): d) As provisões para a reparação de danos de carácter ambiental (cf. artigo 40.º)”.*

Mais referindo, aqueles autores, que: “*Impõe-se ainda a estrita observância do regime de periodização económica previsto no artigo 18.º, não sendo admitido o reconhecimento – ainda que parcial – de provisões como gastos fiscais de períodos de tributação diversos daquele em que os respetivos pressupostos se devem considerar verificados, sempre que a administração tributária fundamentadamente demonstrar que o reconhecimento de gastos em períodos de tributação subsequentes esteve dirigido para a obtenção de uma vantagem fiscal decorrente da transferência de resultados entre períodos de tributação”.*

E dispõe o artigo 40.º do mesmo diploma legal, especificamente quanto à “*Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental*” que:

*“1 - A dotação anual da provisão a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter*

<sup>1</sup> In Códigos Anotados e Comentados IRC, Edição. Junho 2015, LexIt, O Informador Fiscal, pág. 143 e ss GLÓRIA TEIXEIRA e PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO

*ambiental dos locais afetos à exploração, nos termos da alínea a) do n.º 3, pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos.*

*2 - Quando se preveja um nível de exploração irregular ao longo do tempo, pode deduzir-se um montante anual diferente do referido no número anterior, devendo, nesse caso, o sujeito passivo comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira um plano de constituição da provisão que tenha em conta aquele nível de exploração, até ao termo do 1.º período de tributação em que sejam reconhecidos gastos com a sua constituição ou reforço.*

*3 - A constituição da provisão fica subordinada à observância das seguintes condições:*

*a) Apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, com indicação detalhada dos trabalhos a realizar com a reparação dos danos de carácter ambiental e a estimativa dos encargos inerentes, e a referência ao número de anos de exploração previsto e eventual irregularidade ao longo do tempo do nível previsto de atividade, sujeito a aprovação pelos organismos competentes;*

*b) Constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros, cuja gestão pode caber ao próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação.*

*4 - Sempre que da revisão do plano previsional referido na alínea a) do número anterior resultar uma alteração da estimativa dos encargos inerentes à recuperação ambiental dos locais afetos à exploração, ou se verificar uma alteração no número de anos de exploração previsto, deve proceder-se do seguinte modo:*

*a) Tratando-se de acréscimo dos encargos estimados ou de redução do número de anos de exploração, passa a efetuar-se o cálculo da dotação anual considerando o total dos encargos ainda não provisionado e o número de anos de atividade que ainda restem à exploração, incluindo o do próprio período de tributação da revisão;*

*b) Tratando-se de diminuição dos encargos estimados ou de aumento do número de anos de exploração, a parte da provisão em excesso correspondente ao número de anos já decorridos deve ser objeto de reposição no período de tributação da revisão.*

*5 - A constituição do fundo a que se refere a alínea b) do n.º 3 é dispensada quando seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respetiva atividade.*

*6 - A provisão deve ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração, podendo este período ser prorrogado, até ao máximo de cinco períodos de tributação, mediante comunicação prévia à Autoridade Tributária e Aduaneira, devendo as razões que o justificam integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º.*

*7 - A parte da provisão não aplicada nos fins para que a provisão foi constituída é considerada como rendimento do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração ou do último período de tributação em que seja comunicada a utilização da provisão nos termos do número anterior.”.*

Recorrendo, novamente, às anotações e comentários de SANDRA VIEIRA E VITOR DUARTE<sup>2</sup>, agora no que respeita ao disposto neste artigo 40.º, do CIRC, explicam os mesmos que:

*“A aceitação para efeitos fiscais desta provisão fica condicionada (cfr. n.º 3):*

- a) À apresentação de um plano prestacional de encerramento da exploração, sujeito a aprovação pelos organismos competentes e cuja revisão em função do desenvolvimento de exploração – acréscimo/diminuição dos encargos estimados com a reparação dos danos de carácter ambiental ou redução/aumento do número de anos de exploração previsto – carece de reflexo no montante da provisão [cfr. n.ºs 3 alínea a) e 4 alíneas a) e b)], e*
- b) À constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros e eventualmente gerido pelo próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao saldo acumulado desta provisão no final de cada período de tributação. Esta condição visa acautelar a disponibilidade dos recursos necessários ao financiamento da reparação dos danos de carácter ambiental à data do encerramento da exploração, sendo dispensada nos casos de exigência de prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, nos termos da regulamentação aplicável [cfr. n.ºs 3 alínea b) e 5].*
- c) A dedutibilidade fiscal desta provisão encontra-se ainda condicionada à sua aplicação na cobertura dos referidos encargos até ao termo do terceiro período de tributação subsequente ao do encerramento da exploração, devendo, em caso de incumprimento (v.g. utilização para*

---

<sup>2</sup> Idem, pág. 147

*outros fins ou não aplicação no prazo referido), ser efetuada a correspondente correção para efeitos fiscais com referência àquele período de tributação (cfr. n.ºs 6 e 7)”.*

Em síntese, o artigo 39.º, do CIRC, enumera taxativamente as provisões que se mostram fiscalmente relevantes, ao passo que o artigo 40.º do mesmo diploma legal, respeitante em particular às provisões de carácter ambiental, dispõe sobre as condições e requisitos que as mesmas devem obedecer para serem fiscalmente dedutíveis.

Assim, para que uma provisão de carácter ambiental possa ser fiscalmente dedutível é necessário que:

- a) Seja apresentado um plano previsional de encerramento de exploração;
- b) Seja constituído um fundo representado por investimentos financeiros de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação, e
- c) Aplicação da provisão na cobertura dos encargos até ao termo do terceiro período de tributação subsequente ao do encerramento da exploração.

No entanto, conforme indica a decisão arbitral proferida no processo 546/2023-T: *“A constituição deste fundo é dispensada sempre que seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o n.º 5 do artigo 40.º do CIRC.”.*

Mais aduzindo esta decisão arbitral, no seu sumário, com manifesto interesse que:

*“I A constituição de provisão fiscalmente dedutível para a reparação de danos de carácter ambiental obedece ao cumprimento das regras ou critérios previstos nos artigos 39º-1/d) e 2 e 40º, do CIRC, designadamente a sujeição à apresentação à AT de plano previsional de encerramento da exploração dos locais de exploração de aterros.*

*II – Não será, por si só, de desconsiderar fiscalmente a provisão se esta, cumprindo os respetivos requisitos legais, não foi justificada ou validada no exercício respetivo pela comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao termo final do prazo previsto no artigo 40º-2, in fine, do CIRC.”:*

Sucedendo que, da análise ao PPA e aos documentos juntos aos autos pela Requerente, não logra este Tribunal encontrar qualquer plano previsional de encerramento de exploração aprovado por organismo competente que tenha sido apresentado, nem qualquer prova da constituição de um fundo representado por investimentos financeiros, conforme é exigido pelo artigo 40.º, do CIRC.

Refere a Requerente – no ponto 49 a 53 do PPA – que constituiu a provisão, no exercício de 2022, no valor de € 344.284,57 para fazer face aos encargos com a correção dos defeitos da obra na Reserva de Água ... e que a mesma, na sua génese, visou a reparação de danos ambientais. Afirmou ainda a Requerente que constituiu essa provisão por força do princípio da prudência e da especialização dos exercícios, cumprindo todos os requisitos para o efeito, segundo as normas contabilísticas aplicáveis.

É verdade e inquestionável que a Requerente cumpriu as normas contabilísticas (NCRF 21) e o princípio da especialização dos exercícios, na constituição da provisão sob análise nos presentes autos, não se encontrando em causa a correção do procedimento adotado a nível contabilístico. Circunstância, aliás, que é confirmada pela Requerida, mas tão só no seio fiscal e da correspondente dedutibilidade da mesma.

De mencionar que, conforme afirma a Requerida, o artigo 17.º, do CIRC, sob a epígrafe “*determinação do lucro tributável*” prevê o apuramento do lucro tributável o qual é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, sendo que, a contabilidade deve “*estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste código*”.

É manifesto, neste preceito legal, o regime da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, segundo o qual, como regra, a primeira segue a segunda, ressalvados alguns ajustamentos ao resultado líquido apurado pela contabilidade consagrados no CIRC em que, sempre que este imponha uma correção, o resultado contabilístico deixa de ser determinante nessa matéria.

O Acórdão do STA proferido no processo n.º 0610/15.1BELRA, de 27 de outubro de 2021, citado pela Requerida, sustenta a articulação entre normalização contabilística e apuramento do rendimento real (artigo 104.º, n.º 2, da CRP), nos seguintes termos:

*“I- O princípio constitucional da tributação do rendimento empresarial pelo lucro real, que está na base do princípio da dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, determina ou conduz a soluções diferentes conforme se trate de externalizar de forma padronizada (tendo em vista a comparabilidade) a situação financeira de uma entidade económica (a empresa) – sendo essa a finalidade a que se destinam as normas de contabilidade e relato; ou antes de apurar o rendimento líquido do exercício, ou seja, aquilo que expressa a efectiva capacidade contributiva do sujeito passivo.*

*II- O princípio legal da especialização dos exercícios determina que a imputação das variações cambiais apenas pode ter lugar quando, e na medida em que, estas sejam efectivas, i. e., nos exercícios em que se produzam os respectivos efeitos económicos (ainda que os efeitos financeiros sejam diferidos para momento ulterior), e não anualmente, a título de meras variações cambiais potenciais, apuradas no balanço, o qual é elaborado com base nas regras da contabilidade;*

*III- O princípio da justiça deve ser interpretado e aplicado como elemento integrador da norma da periodização do lucro tributável, no sentido de garantir a sua efectividade, resultando daí, para a Administração Tributária, a obrigação de harmonização inter-exercícios do enquadramento temporal de um elemento integrante do facto tributário que tenha natureza comunicante (simétrica inter-exercícios)”.*

O correto apuramento do resultado contabilístico (resultado líquido do exercício) é crucial para efeitos de um correto apuramento do lucro tributável, uma vez que é o ponto de partida para este, sem embargo dos ajustamentos necessários a efetuar conforme previsto no CIRC, em cumprimento e respeito pelo princípio da tributação do rendimento real previsto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, segundo o qual *“a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real”*.

Ora, se a Requerente, contabilisticamente, constituiu de forma correta a provisão em causa nos presentes autos, por que razão a AT não aceitou a sua dedução fiscal? A resposta é simples, porque não foram cumpridos os requisitos previstos no artigo 40.º, do CIRC.

Com efeito, não demonstrou a Requerente, nos presentes autos ter apresentado um plano previsional de encerramento da exploração (requisito previsto na alínea a) do n.º 3) e ter constituído um fundo representado por investimentos financeiros de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação (requisito previsto na alínea b) do n.º 3), em cumprimento ao disposto no artigo 40.º do CIRC.

Nestes termos, entende este Tribunal Arbitral que a Requerente não logrou provar que cumpriu com os requisitos previstos no artigo 40.º, n.ºs 1 e 3, alíneas a) e b), do CIRC, no sentido de legitimar a dedutibilidade fiscal da provisão para a reparação de danos de carácter ambiental.

#### ***Do princípio da justiça e o princípio da especialização dos exercícios***

A Requerente invoca, ainda, a prevalência do princípio da justiça (artigos 266.º, n.º 2, da CRP, e 55.º, da LGT) sobre o princípio da especialização dos exercícios, referindo que essa prevalência deve ser aplicada aos presentes autos. Acrescenta a Requerente que não houve prejuízo para o erário público e que não houve omissão voluntária/intencional com vista à transferência de resultados entre exercícios, pelo que o custo efetivo deve ser aceite, independentemente do exercício em que foi contabilizado.

Sustentando, ainda, que a situação não resultou de qualquer manipulação de resultados e que a AT retém um imposto ao qual não tem direito, violando os princípios constitucionais da legalidade, da tributação pelo rendimento real e da justiça (artigos 103.º, n.º 2, 104.º, n.º 2, e 266.º, n.º 2, da CRP).

Ora, o princípio da especialização dos exercícios tem respaldo no artigo 18.º, do CIRC, prevendo o seu n.º 1 que “[o]s rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização

*económica.” e o n.º 2 que “as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.”.* Sendo, igualmente, denominado como regime do acréscimo, porquanto o que releva não é o momento do recebimento ou do pagamento (regime de caixa), mas o período económico a que o rendimento ou o gasto efetivamente respeita.

Trata-se de um dos pilares estruturais da determinação do lucro tributável em sede de IRC.

Por seu turno, o princípio da justiça tem presença:

- (i) no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, segundo o qual os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à CRP e à lei, devendo, assim, atuar, no exercício das suas funções com respeito pelos princípios da igualdade, proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé;
- (ii) no artigo 55.º, da LGT, que reafirma, no plano da lei ordinária tributária, que a AT exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os mesmos princípios, entre eles o da justiça; e
- (iii) no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, acima citado, o qual reforça, no domínio específico da tributação das empresas, que esta deve incidir fundamentalmente sobre o lucro real.

Cumpram apreciar-se, no caso vertente, o princípio da justiça tem a virtualidade de afastar a aplicação do princípio da especialização dos exercícios e, dessa forma, de legitimar a dedução fiscal da provisão em causa nos presentes autos, cujos pressupostos legais, como já se deixou assente *supra*, não se mostram preenchidos.

Esclarece com mestria a decisão arbitral proferida no processo n.º 244/2021-T que “[o] princípio da justiça deve ser compatibilizado com outros, como o sejam desde logo os princípios da igualdade e da legalidade e com os princípios da certeza e segurança das situações jurídicas consolidadas.”.

Mais referindo aquela decisão arbitral citando, por sua vez, a decisão arbitral proferida no processo n.º 25/2012-T que: “[t]odavia, não decorre deste princípio um dever jurídico de colmatar ou corrigir atos ou omissões dos contribuintes salvo se tal ocorrer de forma involuntária ou não intencional.

*Doutro modo, estaria sempre encontrada a forma de, à luz de tal princípio, tudo ser permitido, designadamente v. g., atos processuais fora de prazo, recursos ainda que a Lei os não permita, etc.*

*Naturalmente que tal não pode ser porquanto e além do mais, razões e princípios se sobrepõem como os da segurança e certeza jurídicas.*

*Ou seja: **o princípio da justiça será (ou poderá ser) a válvula de escape para o exercício de um direito ou reposição da justiça numa concreta situação tão só e apenas quando na sua invocação não esteja um ato ou omissão voluntários e se considere intolerável vedar, por razões formais ou processuais, o exercício do direito.***

*[...] E tal omissão não foi evidentemente decorrente de qualquer circunstância ou razão impeditiva ou de desconhecimento mas tão só e apenas porque não quis fazê-lo, quiçá por razões de estratégia comercial, de gestão ou outras.*

*Assim e se não usou do direito (e dever) no tempo e modo devidos, sibi imputat.[...] Não é certamente para colmatar e dar resposta a omissões deliberadas dos contribuintes que existe a mencionada norma constitucional. Ou seja: também nesta perspetiva se coloca a questão da divergência de posições consoante as omissões ou incorreções declarativas resultem de atos ou omissões desculpáveis dos contribuintes passíveis de correção à luz dos princípios da justiça e da verdade fiscal ou, pelo contrário, tais omissões ou incorreções resultem de estratégias deliberadas (comerciais, de gestão ou outras), fruto assim da vontade do contribuinte ou mesmo de lapso indesculpável.” (negrito nosso).*

O Acórdão do STA de 09.10.2019, proferido no processo n.º 01278/12.2BELRS 0574/18, sufraga ainda o entendimento que “[P]or outro lado, o princípio da justiça deve ser interpretado e aplicado como elemento integrador da norma da periodização do lucro tributável, no sentido de garantir a sua efectividade, impedindo, ao mesmo tempo, que essa regra possa ser interpretada e aplicada como uma barreira fictícia, legitimadora de situações de duplicação de uma qualificação tributária desfavorável quando estão em causa elementos integrantes da completude normativa do facto tributário comunicável inter-exercícios (em última instância, um elemento de um único facto tributário). Questão diferente seria, como pretende a recorrida, que **o Supremo Tribunal Administrativo mobilizasse aquele princípio fundamental para, neste caso concreto, “corrigir”, anulando-a, uma liquidação efectuada de acordo com a lei**, fundamentando essa anulação na alegada interpretação normativa contraditória da Administração Fiscal em exercícios fiscais distintos e relativamente a elementos determinantes do

*facto tributário (a qualificação das variações cambiais) que se repetem entre exercícios (são tomadas em conta em ambos), mas que não são comunicáveis inter-exercícios (o apuramento em um exercício não corresponde simetricamente ao valor a apurar e a integrar no outro). Ora, tal não é juridicamente possível, a não ser que o Tribunal entendesse que o princípio da justiça deveria, neste caso, operar como critério normativo autónomo e alternativo ao princípio da legalidade, o que redundaria numa aplicação ad hoc de critérios não previstos pelo legislador no âmbito das operações de liquidação dos tributos (...)" (negrito nosso).*

Com efeito, é jurisprudência pacífica dos tribunais superiores que a rigidez do princípio da especialização dos exercícios deve, em certos casos, ser temperada ou colmatada pela invocação do princípio da justiça, de modo a evitar que, uma vez esgotados todos os prazos de revisão do ato tributário e não havendo qualquer prejuízo para o Estado, se cristalize uma injustiça não justificada para o administrado — cfr., entre outros, os Acórdãos do STA de 19.11.2008 (processo n.º 325/08), de 02.04.2008 (processo n.º 807/07), de 19.05.2010 (processo n.º 214/07), de 25.06.2008 (processo n.º 291/08), de 09.05.2012 (processo n.º 269/12), de 02.03.2016 (processo n.º 1204/13) e, mais recentemente, de 14.03.2018 (processo n.º 0716/13), bem como, entre outras, as decisões proferidas nos processos n.º 302/2025-T, 446/2024-T, 198/2024-T e 588/2015-T do CAAD.

Refira-se, aliás, que esta questão — a de saber em que medida o princípio da justiça pode temperar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios — foi objeto de apreciação, entre outras, na decisão arbitral proferida no processo n.º 302/2025-T do CAAD, a propósito da dedutibilidade fiscal de perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa, cujos fundamentos, *mutatis mutandis*, são inteiramente transponíveis para os presentes autos, pelo que acompanhamos.

Esclarece a decisão arbitral acima identificada que: “(...), há uma linha jurisprudencial (mormente no STA) que tem vindo a argumentar no sentido de que, ainda que tivesse ocorrido desrespeito pelo princípio da periodização do lucro tributável, sempre haveria de se concluir que o procedimento seguido pelo sujeito passivo não determinou prejuízo à receita tributária, daí se inferindo que uma alegada “rigidez” do princípio da periodização dos exercícios deverá ser ponderada com o princípio da justiça. Um primeiro ponto corresponderá à constatação de que estamos aqui a lidar com regras, não nos situando no plano principiológico. Ora, como observa Jónatas Machado na decisão do Proc. n.º

196/2024-T do CAAD “importa ter presente que o que distingue, ao menos tendencialmente, os princípios das regras é que os primeiros podem admitir ponderação e uma leitura flexível, ao passo que estas são de aplicação definitiva, de acordo com uma lógica binária do tipo “all-or-nothing”. A dogmática dos princípios jurídicos tem salientado que os mesmos devem ser entendidos como exigências de otimização que podem ceder no confronto – e diante da necessidade de harmonização – com outros princípios vigentes no sistema jurídico. Assim se compreende que o princípio da especialização de exercícios, apesar de estar vertido em regra no artigo 18.º do CIRC, não seja totalmente imune à necessidade de ponderação e concordância prática com o princípio da justiça e as suas implicações práticas.” (§48)

Um segundo ponto será o determinar-se qual o fundamento de uma interpretação abrogatória do art. 18.º, 1 do CIRC – visto que a própria invocação do princípio da justiça parece dever estar reservada para domínios de maior gravidade, sob pena de uma invocação mais trivializada, ou trivializadora, de “princípios” contra “regras” poder inviabilizar a aplicação da lei – qualquer lei –, ou constituir uma violação do princípio da separação de poderes, com a interpretação judicial a invadir os domínios do arbítrio legislativo.

Exceptuar-se-ia, aqui, alguma incidência de inconstitucionalidade; mas é o próprio Tribunal Constitucional que esclarece que “o princípio da justiça, como parâmetro aferidor da conformidade constitucional das normas jurídicas, pressupõe, porém, que esteja em causa uma solução normativa absolutamente inaceitável (como sempre aconteceu nos casos apreciados nos arestos citados), que afecte uma dada dimensão do núcleo fundamental dos interesses essenciais da pessoa humana e que colida com os valores estruturantes do ordenamento jurídico” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 363/2001, de 13.10.2001).

Não se vislumbra que a aplicação do regime do art. 18.º do CIRC possa ter-se como representando um atentado aos interesses essenciais da pessoa humana ou aos valores estruturantes do ordenamento jurídico, a ponto de se legitimar uma interpretação abrogatória com assento constitucional.

E menos se vislumbra, ainda, que, nesse esforço de anulação dos efeitos de uma norma em vigor, se tente criar uma nova regra jurídica, substituindo os critérios de “imprevisibilidade” ou “desconhecimento”, do art. 18.º, 2 do CIRC, por um critério de “intencionalidade” (o facto de a violação do princípio da anualidade não resultar de omissões voluntárias ou intencionais do sujeito passivo);

*critério que não tem a mais remota correspondência com a letra da lei, e não é isento de consequências práticas de patente gravidade.*

*Secundamos a este propósito a observação de Jorge Carita no seu voto de vencido na decisão do Proc. n.º 263/2022-T:*

*“O ERRO tem que ter consequências, porque se assim não fosse, legitimada ficava a prática do erro, lapso, descuido, não demos conta, não foi por mal (...)*

*Criada ficava uma outra figura: a do erro inocente.*

*(...)*

*E a censura do comportamento, onde é que fica?*

*A cobertura deste tipo de situações, como resulta desta Decisão, é, na minha modesta opinião, extremamente perigosa, e abre a porta à legalização de práticas absolutamente proibidas por lei.*

*Tudo se poderia resumir a ter ou não havido prejuízo para o Estado.*

*Sinceramente, tenho dúvidas que a conformação ditada jurisprudencialmente do princípio da especialização, como uma espécie de princípio menor, que cede perante o esplendor do princípio da justiça, se resume tão simplesmente às contas que estamos a fazer neste processo, sobre se houve ou não prejuízo para o Estado.*

*Diga-se que o ordenamento fiscal está eivado de regras que determinam o momento em que as operações têm relevância contabilística e fiscal e que ultrapassado esse momento o contribuinte perde direito a elas (reconhecimento de provisões e imparidades, amortizações e reintegrações, etc).”*

*Numa leitura benigna, a jurisprudência do STA convoca o princípio da justiça para atenuar a rigidez do princípio da especialização dos exercícios, numa lógica de ponderação proporcional de direitos e interesses dos contribuintes e do Estado, indeferindo somente as omissões voluntárias e intencionais que visem operar a transferência de resultados entre exercícios.*

*Ponto é, para esta orientação jurisprudencial, que o sujeito passivo tenha sido prejudicado, ou não tenha tido qualquer vantagem, pelo atraso da relevância fiscal dos gastos por perdas por imparidade; realidade que, a verificar-se, constitui um elemento de relevo decisivo para presumir que os erros foram involuntários e não intencionais. Igualmente relevante, na jurisprudência do STA, é a questão de saber se a AT ainda poderia efectuar correções simétricas para determinação dos respectivos lucros*

*tributáveis, imputando a cada um desses anos as perdas respectivas que não sejam aceites em relação ao ano de que se trate, de forma a evitar situações de manifesta injustiça.”.*

Continuando a referida decisão arbitral proferida no processo n.º 302/2025-T no sentido que:

*“Mas há mais – e neste ponto não podemos deixar de mencionar a tomada de posição de Rita Correia da Cunha na sua declaração de voto no Proc. n.º 121/2023-T do CAAD: é que, ao não aplicarem o princípio da especialização dos exercícios em função do princípio da justiça, tanto os tribunais arbitrais como o Supremo Tribunal Administrativo estão efetivamente a recorrer à equidade, a resolverem um litígio, não com base no direito constituído, isto é, na aplicação de normas gerais e abstratas ao caso concreto, mas antes na consideração das particularidades do caso concreto para formarem uma solução diretamente consonante com um princípio de justiça que julgam ter sido obnubilado pela generalidade e abstração da regra jurídica positiva.*

*Esse afastamento ostensivo do direito constituído é que distingue a equidade propriamente dita de uma mera interpretação corretiva – a distância que separa os arts. 4.º e 9.º do Código Civil.*

*Mas é esse mesmo afastamento ostensivo, assumido, que gera dificuldades próprias do recurso à equidade: a perda de segurança, certeza e previsibilidade jurídicas, o risco de subjetivismo e aleatoriedade decisional, a colisão entre poderes, até com o risco de usurpação da legitimidade legiferadora, que cabe a representantes eleitos, por juízes não eleitos democraticamente.*

*Por outro lado, a aludida linha jurisprudencial do STA, que preconiza que a alegada “rigidez” do princípio da periodização dos exercícios tem de ser ponderada com o princípio da justiça, justifica-se a si mesma numa peculiar interpretação do art. 266.º, 1 da CRP (“Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé”).”.*

No caso *sub judice*, a questão da equidade suscitada nesta decisão arbitral colide, desde logo, com a proibição decorrente do artigo 2.º, n.º 2, do RJAT, que interdita aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD o recurso à equidade: *“Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”.*

Quanto a esta matéria, esclarece, ainda, a decisão arbitral proferida no processo n.º 302/2025-T que: *“[p]ara dissipar quaisquer dúvidas que pudessem subsistir, esclareceu o Tribunal Central Administrativo Sul: “O julgamento segundo critérios de equidade é aquele que confere ao tribunal a possibilidade de dar uma resolução ao litígio fundada em critérios de justiça, ao invés de recorrer às normas legais aplicáveis. É expressamente proibida pelo RJAT.” (TCAS, Acórdão de 25-02-2021, Proc. n.º 49/17.4BCLSB).*

*Poderiam colocar-se algumas questões de articulação entre a alegada permissão do art. 266.º, 1 da CRP e a proibição do artigo 2.º, 2 do RJAT. Todavia, não encontramos no art. 266.º, 1 da CRP, como já referido, qualquer consagração do princípio da equidade no Direito Público, enquanto que, em contrapartida, a proibição contida no art. 2.º, 2 do RJAT não podia ser mais clara.”.*

Com efeito, à semelhança do que ocorria naquele processo arbitral (n.º 302/2025-T), também o presente Tribunal está impedido de *“enveredar por considerações que visem afastar normas legais para atingir um resultado fáctico que o tribunal entenda ser mais justo no caso concreto – pois é disso que se trata, e isso é, pura e simplesmente, o recurso à “justiça do caso”, à equidade, com todo o respeito de todas as interpretações que têm tentado superar essa limitação, nomeadamente invocando uma “interpretação conforme” ao art. 209.º, 2 da CRP, a norma constitucional que consagra a existência de tribunais arbitrais.*

*Além disso, e em concreto, não se vislumbra nos autos qualquer injustiça manifesta, notória, ou grave, que possa resultar da não-derrogação – que sempre seria excepcional, por força do disposto no art. 18.º, 2 do CIRC – da regra de especialização dos exercícios.”.*

Na sequência do que vem exposto, quanto a este segmento, conclui, este Tribunal, o seguinte:

- a qualificação dos pressupostos que legitimam um determinado tratamento fiscal — no caso em apreço, os requisitos de uma provisão para danos ambientais — não se encontra na livre disponibilidade do sujeito passivo, antes obedecendo a critérios legais e contabilísticos objetivos, fixados pelo legislador com uma finalidade regulatória sistémica que não pode ser preterida pela mera invocação, mais ou menos trivializada, do princípio da justiça;
- os tribunais arbitrais constituídos junto do CAAD estão obrigados a decidir de acordo com o direito constituído, sendo-lhes vedado o recurso à equidade, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, do RJAT —

---

pelo que a invocação do princípio da justiça não pode transformar-se numa via oblíqua de decidir segundo a “justiça do caso”, em substituição da aplicação das normas legais.

Saliente-se, quanto ao caso em apreço, que o vício que afeta a provisão constituída pela Requerente não é um vício de mera especialização temporal, mas antes um vício substantivo, consistente na falta de preenchimento dos requisitos taxativamente exigidos pelos artigos 39.º, n.º 1, alínea d), e 40.º, n.º 3, alíneas a) e b), ambos do CIRC, a saber, a apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, aprovado por organismo competente, e a constituição de um fundo representado por investimentos financeiros.

Tratando-se de um regime de natureza excecional — já que o artigo 39.º, n.º 1, do CIRC, enumera de modo taxativo as provisões fiscalmente dedutíveis —, a sua interpretação e aplicação encontram-se sujeitas ao princípio da legalidade e da tipicidade fiscal, consagrado nos artigos 103.º, n.ºs 2 e 3, da CRP, e 8.º, n.º 2, alínea c), da LGT, que reserva à lei a definição dos elementos essenciais das deduções e benefícios fiscais.

Não é, por isso, admissível que o julgador, por via do princípio da justiça, supra o incumprimento de requisitos legais expressa e taxativamente definidos pelo legislador como condição de acesso a um regime excecional, sob pena de se esvaziar de sentido útil o próprio regime legal. Dito de outro modo, o princípio da justiça é um instrumento de integração e de correção da rigidez temporal da especialização dos exercícios, e não um mecanismo de derrogação de normas de incidência ou de requisitos substantivos de dedutibilidade fiscal.

Em segundo lugar, ainda que se pudesse superar o obstáculo anterior — o que apenas por mero dever de patrocínio se pondera —, sempre incumbiria à Requerente o ónus de demonstrar a ausência de prejuízo para o erário público, nos termos gerais de repartição do ónus da prova quanto aos factos constitutivos do direito invocado (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

Em qualquer dos cenários, não pode a Requerente invocar em seu benefício uma alegada “dupla penalização” que resulta, afinal, da sua própria inércia processual. O princípio da justiça não pode ser convocado para sanar consequências que não decorrem de uma imposição da lei fiscal alheia à

vontade do contribuinte, mas antes da falta de utilização, pelo próprio, dos meios legais de reação de que dispunha e de que não lançou mão.

Em terceiro lugar, sempre se dirá que o princípio da justiça, enquanto princípio estruturante da atividade administrativa (artigo 266.º, n.º 2, da CRP) e do procedimento e processo tributário (artigo 55.º, da LGT), apenas legitima a derrogação de soluções normativas expressas e taxativas em casos-limite, de manifesta e intolerável desproporção, não bastando que a aplicação estrita da lei conduza, no caso concreto, a um resultado desfavorável para o contribuinte — tanto mais quando esse resultado radica no próprio incumprimento, por parte deste, de exigências legais claras e cognoscíveis.

No caso vertente, a AT limitou-se a aplicar a lei fiscal nos seus estritos termos, negando a dedutibilidade de uma provisão relativamente à qual a própria Requerente não demonstra ter apresentado o plano previsional de encerramento da exploração nem ter constituído o fundo exigido pelo artigo 40.º, n.º 3, do CIRC. Não se vislumbra, nesta atuação, qualquer solução normativa absolutamente inaceitável, mas antes a normal e legítima aplicação do princípio da legalidade tributária (artigos 103.º, n.º 2, da CRP, e 8.º, da LGT).

Acresce, por fim, e conforme bem sublinha a Requerida, que o princípio da especialização dos exercícios não vincula apenas a própria Requerida, mas também o próprio sujeito passivo, constituindo uma regra de aplicação universal e simétrica, cuja rigidez visa precisamente assegurar a segurança jurídica e a igualdade de tratamento entre contribuintes. A generalização de exceções a este princípio, sempre que a sua aplicação se revele desfavorável ao contribuinte, redundaria no esvaziamento da própria razão de ser do regime das provisões e imparidades fiscalmente dedutíveis, com prejuízo para a coerência e previsibilidade do sistema fiscal no seu todo. Prejuízo esse que a decisão arbitral proferida no processo n.º 302/2025-T do CAAD associa diretamente à função regulatória e sistémica das exigências de normalização contabilística subjacentes ao princípio da especialização dos exercícios, que servem a transparência, a mensurabilidade e a previsibilidade de toda a atividade económica, não podendo, por isso, ficar na disponibilidade dos contribuintes nem ser preteridas de ânimo leve por mera invocação do princípio da justiça.

Nestes termos, não colhe a invocação do princípio da justiça como fundamento para a aceitação fiscal da provisão constituída pela Requerente no exercício de 2022, no valor de € 344.284,57, mantendo-se, nesta parte, a correção efetuada pela AT e, em consequência, a liquidação adicional de IRC objeto dos presentes autos, na parte correspondente.

Fica, ainda, prejudicado o conhecimento das restantes questões que foram submetidas à apreciação deste Tribunal, ao abrigo da proibição da prática de atos no processo inúteis e desnecessários, prevista no artigo 130.º, do CPC, subsidiariamente aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

## VI. DECISÃO

Nestes termos, e com base nos fundamentos expostos, decide o Tribunal Arbitral:

a) Julgar parcialmente extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, quanto ao pedido respeitante à correção relativa à alienação dos direitos de exploração mineira do projeto "...", no montante de € 295.724,02, em virtude da revogação parcial do ato de liquidação adicional de IRC, referente ao período de tributação de 2022, operada pelo despacho da Subdiretora-Geral de IR, de 18 de maio de 2026;

b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à correção relativa à provisão para reparação de danos de carácter ambiental, no montante de € 344.284,57, absolvendo-se a Requerida de todos os pedidos referentes a esta parte, e mantendo-se, em conformidade, as liquidações adicionais de IRC, de juros compensatórios e de mora na parte correspondente, com todas as devidas e legais consequências;

c) Condenar Requerente e Requerida no pagamento das custas do processo, na proporção do respetivo decaimento.

## VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 174.189,40 (cento e setenta e quatro mil, cento e oitenta e nove euros e quarenta cêntimos)**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das

alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## VIII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida e Requerente, na proporção do respetivo decaimento, nos termos do artigo 536.º, n.º 3, e do artigo 527.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, fixando-se a responsabilidade da Requerida em 46,21%, correspondente ao valor da correção quanto à qual a instância foi declarada extinta por inutilidade superveniente da lide que lhe é imputável [alínea a) *supra*], e a responsabilidade da Requerente em 53,79%, correspondente ao valor da correção quanto à qual o pedido foi julgado improcedente [alínea b) *supra*], que, ao abrigo do disposto no artigo 12.º, n.º 2, do RJAT, do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e da Tabela I anexa a este último, se fixam no montante de **€ 3.672,00<sup>3</sup> (três mil, seiscentos e setenta e dois euros)**.

---

<sup>3</sup> De acordo com o despacho de retificação de 2026-10-19

Notifique-se.

Lisboa, 12 de outubro de 2026

**O Tribunal Arbitral Coletivo**

Carla Castelo Trindade (Presidente)

Fernando José da Costa Matos (Adjunto)

Marta Jacques Pena (Adjunta e Relatora)